

PENERAPAN IFRS DAN HUBUNGANNYA DENGAN KOMPARABILITAS PENGUNGKAPAN ASET TETAP PADA LAPORAN KEUANGAN PERUSAHAAN

Ardian Setianto
Agung Juliarto

Universitas Diponegoro
setianto_ar@yahoo.com ; juliarto432@yahoo.com

ABSTRACT

The objective of this research is to analyze the implementation of IFRS and its relationship with the disclosure comparability of fixed assets or now called PPE (Property, Plant, and Equipment) in the financial statements. The variables used in this study is the application of IFRS which focused on disclosure comparability of PPE. This research is based on previous research conducted by Vergauwe and Gaeremynck (2013). The sample of this research was manufacturing company which listed on the Indonesian Stock Exchange (IDX) in the year 2011-2013. Data were collected by using purposive sampling method and 327 observation data were analyzed. The hypothesis testing in this research utilized multiple regression analysis with SPSS Release 20. The results of this analysis finds that the coefficient of the interaction variable between initial property, plant, and equipment (PPE) disclosure index and the application period of IFRS in first year and second year is become increasingly negative. It indicates that the differences of PPE disclosure level among firms are decreased. This suggests that the differences of PPE disclosures level in the financial statements among firms become smaller over time resulting in higher comparability as the enactment of IFRS convergence.

Keywords: IFRS, comparability, disclosure, PPE (Property, Plant, and Equipment)

PENDAHULUAN

Muncul dan berkembangnya perusahaan-perusahaan multinasional, pertumbuhan pasar internasional dan perubahan perilaku investor adalah beberapa faktor yang mendorong proses internasionalisasi kegiatan ekonomi, yang kemudian mengakibatkan adanya kebutuhan untuk menyeragamkan standar akuntansi yang berlaku secara global dalam bentuk IFRS (*International Financial Reporting Standards*).

Program konvergensi PSAK ke IFRS di Indonesia mendapat dukungan penuh dari

pemerintah. Hal ini disampaikan dalam siaran pers Bapepam-LK (2010), bahwa program ini sejalan dengan kesepakatan pemimpin negaranegara yang tergabung dalam G20 yang salah satunya adalah untuk menciptakan satu set standar akuntansi yang berkualitas yang berlaku secara internasional. Menurut Gamayuni (2009), dengan mengadopsi IFRS, berarti laporan keuangan berbicara dengan bahasa akuntansi yang sama. Pengadopsian standar akuntansi internasional ke dalam standar akuntansi domestik bertujuan untuk menghasilkan laporan keuangan yang memiliki

tingkat komparabilitas dan kredibilitas tinggi. Adanya komparabilitas antara laporan keuangan perusahaan satu dengan perusahaan lainnya dan semakin banyaknya informasi keuangan yang diungkapkan dalam laporan keuangan dapat menyebabkan turunnya biaya modal yang dikeluarkan oleh perusahaan/investor (Li, 2008).

Kegiatan operasional perusahaan tidak lepas dari aset tetap, karena aset tetap merupakan sumber atau harta berwujud yang memberikan manfaat jangka panjang (lebih dari satu periode). Pedoman bagi setiap entitas terkait kegiatan pengakuan, pengukuran, penyajian, dan pengungkapan aset tetap di Indonesia adalah PSAK No.16 tentang Aset Tetap.

Sehubungan dengan program konvergensi IFRS yang harus diterapkan dalam laporan keuangan perusahaan, Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) selaku badan yang berwenang dalam melakukan perubahan terhadap Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK), mengeluarkan revisi terhadap PSAK No.16 (revisi 2007) mengenai Aktiva Tetap dan Aktiva Lain-lain, dan menggantinya menjadi PSAK No.16 (revisi 2011) yang berlaku efektif untuk periode tahun buku yang dimulai pada atau setelah tanggal 1 Januari 2012.

Beberapa penelitian telah dilakukan oleh peneliti-peneliti terdahulu di mana terdapat *research gap* mengenai komparabilitas

pengungkapan laporan keuangan dalam konvergensi IFRS. Dalam penelitian Christensen *et al.* (2012) menunjukkan bahwa kualitas awal pengungkapan IFRS secara signifikan bervariasi berdasarkan adopsi IFRS. Namun demikian, beberapa penelitian setelah itu seperti Rahmasari (2013) serta Vergauwe dan Gaeremynck (2013) menunjukkan bahwa pengungkapan pada laporan keuangan tidak hanya meningkat dari waktu ke waktu tetapi juga menjadi lebih dapat dibandingkan.

Berdasarkan uraian pada latar belakang penelitian ini dan mengacu pada penelitian sebelumnya (Vergauwe dan Gaeremynck, 2013) maka rumusan masalah yang diajukan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

Apakah komparabilitas pengungkapan Aset Tetap pada laporan keuangan perusahaan menjadi semakin kecil seiring berlakunya IFRS dari waktu ke waktu?

TINJAUAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS IFRS (*International Financial Reporting Standards*)

IFRS merupakan standar akuntansi internasional yang diterbitkan oleh *International Accounting Standards Board (IASB)*. IASB yang dahulu bernama *International Accounting Standard Committee (IASC)*, merupakan sebuah lembaga independen yang bertugas untuk menyusun standar akuntansi internasional (IAS). Organisasi

ini memiliki tujuan mengembangkan dan mendorong penggunaan standar akuntansi global yang berkualitas tinggi, dapat dipahami dan dapat diperbandingkan (Choi *et al.*, 1999).

Situmorang (2011) mengatakan bahwa, *International Financial Reporting Standards (IFRS)*, merupakan standar tunggal pelaporan akuntansi yang memberikan penekanan pada penilaian (*revaluation*) profesional dengan *disclosures* yang jelas dan transparan mengenai substansi ekonomis transaksi, penjelasan hingga mencapai kesimpulan tertentu.

Konvergensi IFRS di Indonesia

Menurut Dewan Standar Akuntansi Keuangan (DSAK, 2013), tingkat pengadopsian IFRS dapat dibedakan menjadi lima tingkat (1) *full adoption*, (2) *adapted*, (3) *piecemeal*, (4) *referenced (convergence)*, dan (5) *not adopted at al*. Berdasarkan roadmap yang telah disusun IAI, program konvergensi IFRS di Indonesia dilakukan melalui tiga tahapan yaitu tahap adopsi (2008-2010), tahap persiapan akhir (2011), dan tahap implementasi (2012). Pada tahun 2009, Indonesia belum mewajibkan perusahaan-perusahaan listing di BEI menggunakan IFRS sepenuhnya, melainkan masih mengacu kepada standar akuntansi keuangan nasional atau PSAK. Namun pada tahun 2010 bagi perusahaan yang telah memenuhi syarat, adopsi IFRS sangat dianjurkan.

Kerangka Konseptual Akuntansi

IASB bersama dengan FASB merumuskan kerangka konseptual IFRS yang baru hasil konvergensi antara IASB dan FASB (Martani, *et al.*, 2012). Kerangka dasar ini pada hakikatnya memuat lima unsur utama, yaitu (1) tujuan laporan keuangan, (2) asumsi dasar, dan konsep modal dan pemeliharaan modal, (3) karakteristik kualitatif yang menentukan manfaat informasi dalam laporan keuangan, (4) elemen-elemen laporan keuangan, (5) definisi, pengakuan, dan pengukuran unsur-unsur yang membentuk laporan keuangan (Narsa, 2007).

Kerangka konseptual IFRS membedakan antara dua jenis karakteristik kualitatif yang diperlukan untuk memberikan informasi keuangan yang berguna yaitu karakteristik fundamental (*fundamental qualitative characteristics; relevance and faithful representation*), dan karakteristik peningkat (*enhancing qualitative characteristics; comparability, timeliness, verifiability, and understandability*). Salah satunya adalah daya banding (*comparability*). Ernst&Young (2010) menyatakan, informasi tentang pelaporan entitas akan lebih berguna jika dapat dibandingkan dengan informasi yang sama tentang entitas lain atau dengan informasi yang sama tentang entitas yang sama untuk periode tertentu.

Teori Institusional (*Mimetic Isomorphism Theory*)

Teori institusional berpendapat bahwa institusi adalah komponen kritis dalam lingkungan. Institusi membedakan tiga jenis tekanan *isomorphic* pada organisasi: *coercive, normative, and mimetic* (DiMaggio and Powell, 1983). Dalam kerangka teori insitusional (*Mimetic Isomorphism Theory*) diterangkan bahwa sebuah perusahaan/ organisasi akan merujuk kepada tindakan meniru organisasi lainnya yang berhasil ketika sebuah organisasi tidak tahu pasti tentang apa yang harus dilakukan. Sifat meniru yang terbaik (*mimetic*) inilah yang mengakibatkan pengungkapan laporan keuangan perusahaan semakin dapat dibandingkan dari waktu ke waktu.

Aset Tetap (PSAK 16 Revisi 2011)

Pedoman bagi setiap entitas terkait kegiatan pengakuan, pengukuran, penyajian,

dan pengungkapan aset tetap di Indonesia adalah PSAK No.16 tentang Aset Tetap. Selanjutnya dalam kerangka teori Aset Tetap (PSAK 16 revisi 2011) terdapat beberapa hal yang perlu diungkapkan di dalam laporan keuangan perusahaan diantaranya sebagai berikut: (1) dasar pengukuran yang digunakan dalam menentukan jumlah tercatat bruto, (2) metode penyusutan yang digunakan, (3) umur manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan, (4) jumlah tercatat bruto dan akumulasi penyusutan (dijumlahkan dengan akumulasi rugi penurunan nilai) pada awal dan akhir periode, dan (5) rekonsiliasi jumlah tercatat pada awal dan akhir periode. Kemudian program konvergensi PSAK ke IFRS di Indonesia pada akhirnya menuntut beberapa penyesuaian di dalam standar akuntansi Indonesia. Secara umum perbedaan antara PSAK 16 (revisi 2011) *Aset Tetap* dengan PSAK 16 (revisi 2007): *Aset Tetap* adalah sebagai berikut :

Tabel 1. Ikhtisar Perubahan PSAK 16 Revisi 2011

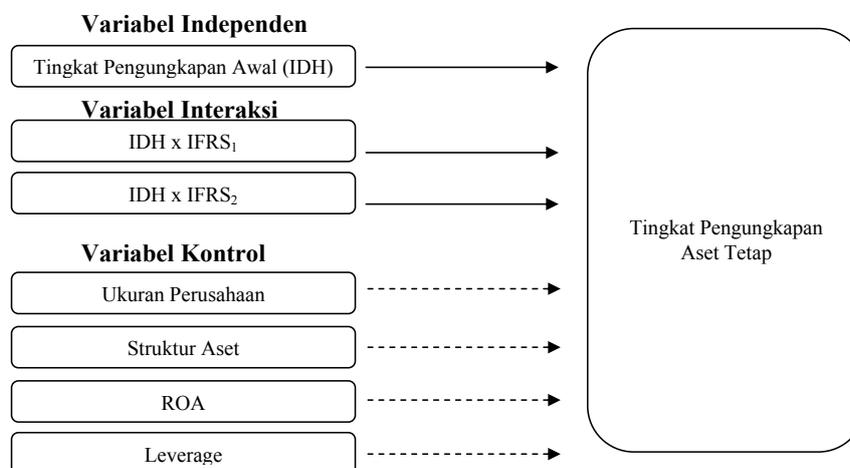
No.	Pokok Bahasan	PSAK 16 (Revisi 2011)	PSAK 16 (Revisi 2007)
1.	Pengecualian terhadap ruang lingkup	Menambahkan pengecualian ruang lingkup untuk: a. aset tetap diklasifikasikan sebagai dimiliki untuk dijual sesuai dengan PSAK 58. b. pengakuan dan pengukuran aset eksplorasi dan evaluasi PSAK 64	Hanya mengatur pengecualian ruang lingkup untuk hak penambangan dan reservasi tambang, seperti minyak, gas alam, dan sumber daya alam sejenis yang tidak dapat diperbarui.

No.	Pokok Bahasan	PSAK 16 (Revisi 2011)	PSAK 16 (Revisi 2007)
2.	Ruang lingkup	Tidak mengatur lagi mengenai properti investasi yang sedang dibangun atau dikembangkan.	Ruang lingkup mencakup properti yang dibangun atau dikembangkan untuk digunakan di masa depan sebagai properti investasi.
3.	Hibah Pemerintah	Tidak mengatur syarat pengakuan aset tetap yang berasal dari hibah. Hanya mengatur nilai tercatat aset tetap yang dapat dikurangi dari hibah pemerintah.	Pengakuan aset tetap yang berasal dari hibah pemerintah mempunyai syarat bahwa: <ul style="list-style-type: none"> a. entitas telah memenuhi kondisi atau prasyarat hibah tersebut; b. hibah akan diperoleh.
4.	Aset tetap yang tersedia untuk dijual	Pengaturan aset tetap yang tersedia untuk dijual dihapus karena sudah diatur dalam PSAK 58	Mengatur perlakuan akuntansi terhadap suatu aset tetap yang tersedia untuk dijual.
5.	Depresiasi atas tanah	Menjelaskan bahwa pada umumnya tanah memiliki umur ekonomis tidak terbatas sehingga tidak disusutkan, kecuali entitas meyakini umur ekonomis tanah terbatas . Perlakuan akuntansi tanah yang diperoleh dengan Hak Guna Usaha, Hak Guna Bangunan dan lainnya mengacu pada ISAK 25: Hak Atas Tanah	Perlakuan akuntansi untuk tanah yang diperoleh dengan Hak Guna Usaha, Hak Guna Bangunan dan lainnya mengacu pada PSAK 47: <i>Tanah</i> .

Sumber: Website IAI, 2012

Kerangka Pemikiran Teoritis

Gambar 1. Kerangka Pemikiran Teoritis



Peningkatan Komparabilitas

Pengungkapan Aset Tetap

Meskipun komparabilitas laporan keuangan sangatlah penting sebagai konsekuensi pengadopsian IFRS (Barth *et al.*, 2012), penelitian terkait pengungkapan laporan keuangan sangatlah terbatas. Kebanyakan penelitian sebelumnya menyelidiki pengungkapan dalam suatu periode tunggal dan biasanya hanya menyelidiki faktor penentu serta konsekuensi yang akan terjadi berkaitan dengan pengungkapan laporan keuangan (Lambert *et al.* 2007; Francis *et al.*, 2008).

Alasan yang berbeda menjelaskan mengapa pola pengungkapan diharapkan untuk meningkat dari waktu ke waktu atau setidaknya tetap stabil (Cormier *et al.*, 2005; Einhorn and Ziff, 2008; Sletten, 2012). Pertama, mengurangi jumlah pengungkapan akan berdampak ke biaya tambahan bagi perusahaan sebagai perilaku yang merugikan investor. Kedua, pengungkapan tersebut diharapkan dapat meningkat dari waktu ke waktu sebagai dampak pengungkapan menjadi lebih murah karena proses pembelajaran dari pengalaman masa lalu. Ketiga, kebijakan pengungkapan dari perusahaan lainnya juga mendorong terjadinya peningkatan dalam praktek pengungkapan. Argumen ini didasarkan pada teori institusional, lebih spesifik lagi mimetic isomorphism (DiMaggio and Powell, 1983).

Khusus untuk konteks IFRS, perilaku meniru dalam pengungkapan laporan keuangan

mungkin terjadi karena kurangnya peraturan spesifik untuk PSAK 16. Perusahaan yang pada awalnya mengungkapkan sedikit informasi saja, mempunyai kecenderungan untuk meniru perusahaan yang telah baik pengungkapannya untuk memenuhi permintaan investor, yang akan berdampak pada laporan keuangan yang lebih dapat dibandingkan dari waktu ke waktu (Vergauwe dan Gaeremynck, 2013).

H1: perbedaan tingkat pengungkapan aset tetap pada laporan keuangan perusahaan yang menjadi semakin kecil dari waktu ke waktu mengindikasikan adanya peningkatan komparabilitas.

METODA PENELITIAN

Variabel Penelitian

Variabel Dependen

Variabel dependen yang digunakan dalam penelitian ini adalah tingkat pengungkapan aset tetap. Identifikasi item pengungkapan dalam penelitian ini dilakukan dengan menggunakan *Ernst&Young IFRS Presentation and Disclosure Checklist* yang diperoleh dari situs www.ey.com. Beberapa item dipilih dari *checklist* tersebut dan disesuaikan dengan PSAK yang berlaku di Indonesia yang penerapannya wajib diberlakukan per tanggal 1 Januari 2012.

Pengukuran *disclosure index* ini menggunakan teknik *scoring* sesuai dengan penelitian dari Vergauwe dan Gaeremynck (2013), yaitu jika item yang perlu diungkapkan dapat diterapkan (*applicable*) dalam

perusahaan dan item tersebut diungkapkan oleh perusahaan diberi skor 1, jika item tersebut tidak diungkapkan diberi skor 0, dan jika item tersebut tidak dapat diterapkan dalam perusahaan akan diberi tanda N/A (*Not Applicable*) dan dikurangkan dari jumlah skor maksimal yang dapat diperoleh masing-masing perusahaan.

$$DISCL = \frac{\sum SCR}{\sum MAX}$$

Keterangan:

DISCL : *Disclosure Index*

$\sum SCR$: Skor pengungkapan yang sebenarnya

$\sum MAX$: Skor maksimal yang dapat diperoleh masing-masing perusahaan

Disclosure Checklist yang digunakan, disajikan dalam tabel berikut :

Tabel 2. Checklist Pengungkapan Aset Tetap

No.	<i>Persyaratan Pengungkapan</i>
	Pengungkapan Umum
	Laporan keuangan harus mengungkapkan hal berikut untuk setiap kelas aset tetap :
1.	Dasar pengukuran yang digunakan untuk menentukan jumlah tercatat bruto;
2.	Metode penyusutan yang digunakan;
3.	Umur manfaat atau tarif penyusutan yang digunakan;
4.	Jumlah tercatat bruto dan akumulasi penyusutan (dijumlahkan dengan akumulasi rugi penurunan nilai) pada awal dan akhir periode; dan Rekonsiliasi jumlah tercatat pada awal dan akhir periode yang menunjukkan:
5.	i. Penambahan;
6.	ii. Aset diklasifikasi sebagai tersedia untuk dijual atau termasuk dalam kelompok lepasan yang diklasifikasikan sebagai tersedia untuk dijual sesuai PSAK 58 (revisi 2009): Aset Tidak Lancar yang Dimiliki untuk Dijual dan Operasi yang Dihentikan dan pelepasan lainnya;
7.	iii. Akuisisi melalui kombinasi bisnis;
8.	iv. Peningkatan atau penurunan akibat dari revaluasi sesuai paragraf 31, 39, dan 40 serta dari rugi penurunan nilai yang diakui atau dijurnal balik dalam pendapatan komprehensif lain sesuai PSAK No. 48 (revisi 2009): Penurunan Nilai Aset ;
9.	v. Rugi penurunan nilai yang diakui dalam laba rugi sesuai PSAK 48 ;
10.	vi. Rugi penurunan nilai yang dijurnal balik dalam laba rugi sesuai PSAK 48 ;
11.	vii. Penyusutan;
12.	viii. Selisih nilai tukar neto yang timbul dalam penjabaran laporan keuangan dari mata uang fungsional menjadi mata uang pelaporan yang berbeda, termasuk penjabaran dari kegiatan usaha luar negeri menjadi mata uang pelaporan dari entitas pelapor; dan
13.	ix. Perubahan lainnya.

No. Persyaratan Pengungkapan

Laporan Keuangan juga harus mengungkapkan :

14. Keberadaan dan jumlah restriksi atas hak milik, dan aset tetap yang dijamin untuk liabilitas;
15. Jumlah pengeluaran yang diakui dalam jumlah tercatat aset tetap yang sedang dalam pembangunan;
16. Jumlah komitmen kontraktual dalam perolehan aset tetap; dan;
17. Jumlah kompensasi dari pihak ketiga untuk aset tetap yang mengalami penurunan nilai, hilang atau dihentikan yang dimasukkan dalam laba rugi, jika tidak diungkapkan secara terpisah pada pendapatan komprehensif lain.

Aset yang melekat pada nilai revaluasi

Jika terdapat item-item dari aset tetap yang dinyatakan berdasarkan nilai revaluasi, maka hal-hal berikut ini harus diungkapkan :

18. i. Tanggal efektif revaluasi;
19. ii. Apakah penilai independen dilibatkan;
20. iii. Metode dan asumsi signifikan yang digunakan dalam mengestimasi nilai wajar aset;
21. iv. Penjelasan mengenai nilai wajar aset yang ditentukan secara langsung berdasarkan harga terobservasi (*observable prices*) dalam suatu pasar aktif atau transaksi pasar terakhir yang wajar atau diestimasi menggunakan teknik penilaian lainnya;
22. v. Untuk setiap kelompok aset tetap, jumlah tercatat aset seandainya aset tersebut dicatat dengan model biaya; dan;
23. vi. Surplus revaluasi, yang menunjukkan perubahan selama periode dan pembatasan-pembatasan distribusi kepada pemegang saham.

Apakah entitas mengungkapkan:

24. i. Jumlah tercatat aset tetap yang tidak dipakai sementara;
 25. ii. Jumlah tercatat bruto dari setiap aset tetap yang telah disusutkan sepenuhnya, dan masih digunakan;
 26. iii. Jumlah tercatat aset tetap yang dihentikan dari penggunaan aktif dan tidak diklasifikasikan sebagai tersedia untuk dijual sesuai dengan **PSAK 58 (revisi 2009): Aset Tidak Lancar yang Dimiliki untuk Dijual dan Operasi yang Dihentikan**; dan
 27. iv. Jika model biaya digunakan, nilai wajar aset tetap apabila berbeda secara material dari jumlah tercatat.
-

Sumber: *Ernst&Young IFRS Presentation and Disclosure Checklist 2013* yang disesuaikan dengan PSAK 16: Aset Tetap (Revisi 2011)

Variabel Independen

Variabel independen yang digunakan dalam penelitian ini yaitu dengan mengukur

tingkat pengungkapan awal atau *Initial High Disclosure (IDH)*. Tingkat pengungkapan awal atau IDH merupakan variabel dummy, yang

akan diberi kode 1 apabila besarnya IDBP atau jarak antara skor pengungkapan (*disclosure index*) aset tetap masing-masing perusahaan dengan skor pengungkapan aset tetap perusahaan terbaik (*best practice disclosure index*) lebih kecil dari nilai tengah (*median*) skor pengungkapan aset tetap perusahaan-perusahaan di periode awal penerapan IFRS yaitu pada tahun 2011. Sedangkan kondisi sebaliknya diberi kode 0.

Penggunaan istilah skor pengungkapan perusahaan terbaik (*best practice disclosure index*) ini mengacu pada penelitian yang dilakukan oleh Vergauwe dan Gaeremynck (2013). Untuk menentukan perusahaan yang menjadi *best practice disclosure index* dilakukan dalam dua tahap. Pertama, dengan menghitung *disclosure index* masing-masing perusahaan pada awal periode penelitian yaitu pada tahun 2011. Langkah kedua, memeringkat semua *disclosure index* perusahaan pada tahun 2011 tersebut dari skor paling tinggi sampai paling rendah. Perusahaan dengan *disclosure index* yang paling tinggi pada awal periode inilah yang nantinya akan menjadi perusahaan *best practice* untuk menentukan IDH.

Variabel Interaksi

Dalam penelitian ini terdapat variabel interaksi yang berfungsi sebagai variabel pengujian tingkat komparabilitas. Untuk menguji hipotesis yang ada, maka penelitian ini menginteraksikan antara IDH dengan periode penerapan IFRS. Vergauwe dan

Gaeremynck (2013) menyatakan, pengenalan proses variabel interaksi ini dilakukan untuk mendapatkan gambaran penuh mengenai pola peningkatan komparabilitas seiring berjalannya waktu. Kemudian Vergauwe dan Gaeremynck (2013) menjelaskan, apabila komparabilitas pengungkapan semakin meningkat seiring berjalannya penerapan konvergensi IFRS maka koefisien dari variabel interaksi ini diharapkan akan menjadi semakin negatif yang menunjukkan bahwa perbedaan semakin berkurang.

Periode penerapan IFRS diukur dengan menggunakan variabel dummy. Periode pertama, yang selanjutnya akan dilambangkan dengan IFRS1 akan diberi kode 1 untuk laporan keuangan tahun 2012 (2012/2011), dan jika tahun yang lain kode 0. Periode kedua, yang selanjutnya akan dilambangkan dengan IFRS2 akan diberi kode 1 untuk laporan keuangan tahun 2013 (2013/2012), dan jika tahun yang lain kode 0.

Variabel Kontrol

Ukuran Perusahaan (*SIZE*)

Ukuran perusahaan yaitu besar kecilnya perusahaan dilihat dari besarnya nilai ekuitas, nilai penjualan atau nilai total aktiva (Riyanto, 1998). Pada penelitian ini indikator untuk mengukur besar kecilnya perusahaan sesuai dengan penelitian Vergauwe dan Gaeremynck (2013) yaitu dengan menggunakan logaritma natural dari total aset perusahaan.

Struktur Aset

Struktur aset menunjukkan proporsi aset tetap terhadap total aset yang dimiliki oleh perusahaan (Weston dan Brigham, 2005). Dalam penelitian ini indikator untuk yang digunakan sesuai dengan penelitian Vergauwe dan Gaeremynck (2013) yaitu :

$$SCALEDB = \frac{\text{Jumlah Aset Tetap}}{\text{Total Aset}}$$

ROA (Return on Assets)

ROA merupakan rasio yang mengukur kemampuan perusahaan menghasilkan laba dengan menggunakan total aset (kekayaan) yang dimiliki perusahaan setelah disesuaikan dengan biaya-biaya untuk mendanai aset tersebut. Rasio ini secara sistematis diformulasikan sebagai berikut:

$$ROA = \frac{\text{Laba Bersih Setelah Pajak}}{\text{Total Aset}}$$

Leverage

Perusahaan dengan *leverage* yang lebih tinggi akan cenderung mengungkapkan informasi yang lebih komprehensif dan membutuhkan biaya yang lebih besar (Diyanti, 2010). Rasio ini dapat dirumuskan sebagai berikut :

$$\text{Leverage} = \frac{\text{Total Utang}}{\text{Total Ekuitas}}$$

Populasi dan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar

(*listing*) di Bursa Efek Indonesia (BEI) pada tahun 2011 sampai dengan 2013. Metode pengambilan sampel menggunakan teknik *purposive sampling* untuk mengeluarkan perusahaan yang tidak sesuai dengan kriteria sebagai berikut:

1. Perusahaan Manufaktur yang *go public*, yang terdaftar di BEI selama periode penelitian, yaitu dari tahun 2011-2013.
2. Perusahaan tidak mengalami delisting selama periode penelitian.
3. Perusahaan tidak memiliki ekuitas negatif pada laporan keuangan tahunan.
4. Perusahaan menyertakan laporan keuangan yang telah diaudit oleh auditor independen selama periode 2011-2013.

Metoda Analisis

Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif digunakan untuk memberikan deskripsi suatu data yang dilihat dari nilai maksimum, minimum, rata-rata (*mean*), dan standar deviasi (*standard deviation*).

Uji Asumsi Klasik

Uji Normalitas

Uji ini bertujuan untuk menguji apakah data penelitian terdistribusi normal. Jika data tidak berdistribusi normal, hal ini akan menyebabkan masalah pada ketepatan fungsi (model) diskriminan. Dalam penelitian ini, uji normalitas yang digunakan adalah Uji

Kolmogorov-Smirnov. Kaidah uji normalitas yang digunakan adalah sebagai berikut :

- Jika signifikansi $> 0,05$ maka data terdistribusi dengan normal
- Jika signifikansi $\leq 0,05$ maka data terdistribusi dengan tidak normal

Uji Multikolinearitas

Uji multikolinearitas bertujuan untuk menguji apakah terdapat kolerasi antar variabel independen. Kaidah uji multikolonieritas yang digunakan adalah sebagai berikut : nilai *Tolerance* $\leq 0,10$ atau sama dengan nilai VIF ≥ 10 menunjukkan adanya multikolonieritas antar variabel.

Uji Autokorelasi

Uji ini bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi linear ada korelasi antara kesalahan pengganggu pada periode t dengan kesalahan pengganggu pada periode $t-1$ (sebelumnya). Jika terjadi autokorelasi maka ada masalah autokorelasi. Pendekatan yang sering digunakan untuk menguji ada tidaknya autokorelasi adalah uji Durbin-Watson dan *Run test*. Jika nilai signifikansi *Run test* $> 0,05$ maka tidak terjadi autokorelasi dalam model regresi (Ghozali, 2009).

Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas bertujuan untuk melihat apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan varian dari residual satu

pengamatan ke pengamatan yang lain. Kaidah uji heteroskedastisitas yang berlaku adalah sebagai berikut :

- Jika signifikansi $> 0,05$ maka varian data homogen atau tidak terjadi heteroskedastisitas.
- Jika signifikansi $\leq 0,05$ maka varian data tidak homogen atau mengindikasikan terjadi heteroskedastisitas.

Uji Hipotesis

Pengujian hipotesis dalam penelitian ini menggunakan Analisis Regresi Linear (*Linear Regression Analysis*) dengan alasan bahwa terdapat variabel independen dan variabel kontrol. Analisis ini digunakan untuk menentukan tingkat pengungkapan aset tetap (DISCL) dengan variabel independen dan variabel kontrolnya. Persamaan regresinya adalah sebagai berikut :

$$DISCL_{it} = \beta_0 + \beta_1 * IDH_i + \beta_2 * IDH_i * IFRS1 + \beta_3 * IDH_i * IFRS2 + \beta_4 * SIZE_{it} + \beta_5 * SCALEDDB_{it} + \beta_6 * ROA_{it} + \beta_7 * LEVERAGE_{it} + e$$

Keterangan :

- DISCL : tingkat pengungkapan perusahaan pada tahun tertentu
- IDH : variabel dummy, yang akan diberi kode 1 apabila besarnya jarak antara skor pengungkapan (disclosure index) masing-masing perusahaan dengan skor

pengungkapan perusahaan terbaik (best practice disclosure index) lebih kecil dari nilai tengah (median) skor pengungkapan di periode awal penerapan IFRS yaitu pada tahun 2011, jika tidak maka diberi kode 0

IFRS1 : variabel dummy yang diberi kode 1 jika pengamatan di tahun 2012 (periode tahun pertama implementasi konvergensi IFRS), jika tidak maka diberi kode 0

IFRS2 : variabel dummy yang diberi kode 1 jika pengamatan di tahun 2013 (periode tahun kedua implementasi konvergensi IFRS), jika tidak maka diberi kode 0

SIZE : logaritma natural dari Total Aset dalam jutaan rupiah

SCALEDB : skala dari jumlah aset tetap terhadap total aset yang dimiliki perusahaan

ROA : rasio laba bersih setelah pajak terhadap total aset

LEVERAGE: proporsi aset yang dibiayai oleh utang

Koefisien Determinasi (R^2)

Koefisien determinasi (R^2) pada intinya mengukur seberapa jauh kemampuan model dalam menerangkan variasi variabel

independen. Nilai koefisien determinasi adalah antara nol dan satu. Nilai R^2 yang kecil berarti kemampuan variabel-variabel independen dalam menjelaskan variasi variabel-variabel dependen amat terbatas. Nilai yang mendekati satu berarti variabel-variabel independen memberikan hampir semua informasi yang dibutuhkan untuk memprediksi variasi variabel dependen (Ghozali, 2009).

Uji Signifikansi Simultan (Uji Statistik F)

Uji statistik F pada dasarnya menunjukkan apakah semua variabel independen yang dimasukkan dalam model regresi mempunyai pengaruh secara bersama-sama (simultan) terhadap variabel dependen (Ghozali, 2009). Pengambilan keputusannya adalah apabila nilai probabilitas signifikansi < 0.05 , maka variabel independen secara bersama-sama mempengaruhi variabel dependen.

Uji Signifikansi Parameter Individual (Uji Statistik t)

Uji statistik t pada dasarnya menunjukkan seberapa jauh pengaruh satu variabel independen secara individual dalam menerangkan variasi variabel dependen (Ghozali, 2009). Pengambilan keputusannya adalah apabila nilai probabilitas signifikansi $< 0,05$ maka suatu variabel independen tersebut merupakan penjelas yang signifikan terhadap variabel dependen.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Objek Penelitian

Populasi dalam penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI pada tahun 2011-2013 yaitu berjumlah 139 perusahaan. Perusahaan yang menyediakan laporan keuangan untuk tahun 2011-2013 serta memenuhi kriteria sampel yaitu sebanyak 109 perusahaan per tahun. Total data yang digunakan dalam penelitian ini yaitu 327 pengamatan (109 perusahaan x 3 tahun).

Analisis Statistik Deskriptif

Analisis statistik deskriptif pada penelitian ini digunakan untuk memberikan gambaran suatu data berdasarkan nilai rata-rata (*mean*), standar deviasi, nilai maksimum, dan nilai minimum dari nilai variabel yang bersangkutan. Penjelasan statistik deskriptif mengenai variabel Tingkat Pengungkapan Aset Tetap (DISCL), Ukuran Perusahaan (SIZE), Struktur Aset (SCALEDDB), ROA, dan *Leverage (Lev)* disajikan sebagai berikut :

Tabel 3
Statistik Deskriptif 1

	N	Min	Max	Mean	Std. Deviation
DISCL	327	,44	,63	,5224	,04354
SIZE	327	20,28	33,00	28,0338	1,82134
ROA	327	-,55	,88	,0935	,13654
SCALEDDB	327	,00	3,14	,3714	,25561
LEV	327	,04	70,83	1,7692	4,58008

Sumber: Data Sekunder yang diolah, 2014

Nilai rata-rata (*mean*) DISCL adalah 0,5224 yang berarti dalam satu periode laporan keuangan, perusahaan telah mengungkapkan

sebanyak 52,24% item pengungkapan aset tetap konvergensi IFRS.

Tabel 4. Statistik Deskriptif 2

Tingkat Pengungkapan Awal (IDH)	Frekuensi	%
0	205	62,7
1	122	37,3
Total	327	100,0

Sumber: Data Sekunder yang diolah, 2014

Pada tabel di atas 327 pengamatan yang diolah menunjukkan bahwa 205 perusahaan atau sebesar 62,7% perusahaan

sampel memiliki selisih indeks pengungkapan perusahaan yang bersangkutan dengan indeks pengungkapan perusahaan terbaik lebih besar

dari median. Adapun kondisi sebaliknya ditunjukkan oleh 112 perusahaan atau sebesar 37,3% perusahaan sampel.

Uji Asumsi Klasik

Uji Normalitas

Uji normalitas digunakan untuk mendeteksi apakah dalam model regresi distribusi data normal atau tidak, dapat dilihat pada grafik normal *probability plot* yang membandingkan distribusi kumulatif data normal.

Uji Multikolinieritas

Berikut adalah hasil uji multikolinieritas dalam penelitian ini :

Tabel 5. Hasil Uji Multikolinieritas

Model	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VIF
IDH	,116	8,623
IFRS1	,544	1,838
IFRS2	,383	2,614
IDH.IFRS1	,178	5,608
IDH.IFRS2	,121	8,269
SIZE	,923	1,083
ROA	,895	1,118
SCALEDDB	,955	1,047
LEV	,945	1,058

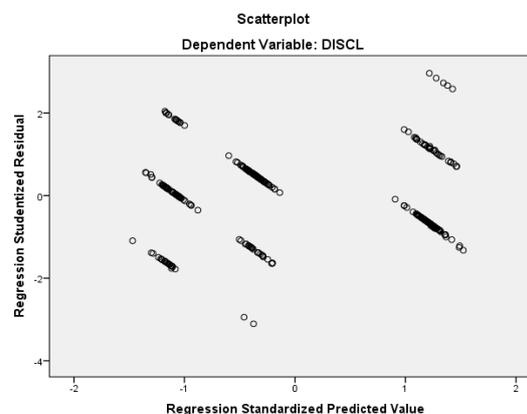
Sumber: Data Sekunder yang diolah, 2014

Dari tabel diatas dapat diketahui bahwa nilai *tolerance* semua variabel mendekati angka 1 dan nilai VIF tidak lebih dari 10, sehingga dapat disimpulkan bahwa dalam model regresi tidak terdapat multikolinieritas dan model regresi layak untuk dipakai.

Uji Heteroskedastisitas

Pengujian Heteroskedastisitas dilakukan untuk mengetahui apakah dalam sebuah model regresi terjadi ketidaksamaan *variance*, yang dapat diketahui dengan melihat grafik *scatterplot*. Apabila pola yang dibentuk oleh *scatterplot* tidak teratur maka model regresi tersebut bebas dari masalah heteroskedastisitas. Hasil uji heteroskedastisitas ditunjukkan pada gambar dibawah ini :

Gambar 2



Sumber: Data Sekunder yang diolah, 2014

Dari gambar grafik scatterplot diatas terlihat bahwa titik-titik menyebar secara acak diatas maupun dibawah angka 0 pada sumbu Y. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa model regresi ini tidak terjadi heteroskedastisitas.

Uji Autokorelasi

Pengujian Autokorelasi bertujuan untuk menguji apakah model dalam suatu model regresi linier terdapat kolinier antara

kesalahan pengganggu pada periode t dengan kesalahan pengganggu pada periode t-1 (sebelumnya). Untuk mengetahui ada tidaknya

autokorelasi harus melihat nilai D-W. Berikut adalah hasil pengujian autokorelasi dalam penelitian ini :

Tabel 6. Hasil Uji Autokorelasi

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	,884 ^a	,782	,776	,02061	1,799

Sumber: Data Sekunder yang diolah, 2014

Berdasarkan hasil analisis diperoleh nilai Durbin-Watson sebesar 1,799. Nilai sigifikansi tersebut berada antara dU (1,7616) dan 4 – dU yaitu 2,2384. Dengan demikian menunjukkan bahwa model regresi tersebut

sudah bebas dari masalah autokorelasi.

Analisis Regresi

Hasil uji analisis regresi linier dapat dilihat pada tabel 7.

Tabel 7. Hasil Uji Analisis Regresi Linier

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	,445	,018		24,132	,000 *
IDH	,092	,007	1,027	13,311	,000 *
IFRS1	,028	,003	,307	8,619	,000 *
IFRS2	,033	,004	,360	8,529	,000 *
IDH.IFRS1	-,030	,008	-,232	-3,735	,000 *
IDH.IFRS2	-,038	,008	-,356	-4,721	,000 *
SIZE	,001	,001	,052	1,899	,058
ROA	,014	,009	,045	1,548	,123
LnSCALEDDB	,002	,001	,032	1,169	,243
LnLEV	,000	,001	-,009	-,300	,765

a. Dependent Variable: DISCL

* Signifikan pada tingkat 1%

Sumber: Data Sekunder yang diolah, 2014

Berdasarkan hasil uji analisis regresi linier di atas, maka diperoleh persamaan regresi sebagai berikut :

$$DISCL = 0,445 + 0,92(IDH) + 0,28(IFRS1) + 0,33(IFRS2) - 0,30(IDH*IFRS1) - 0,38(IDH*IFRS2) + 0,001(SIZE) + 0,14(ROA) + 0,002(LnSCALEDDB) + 0,000 LnLEV + e$$

Uji Hipotesis

Koefisien Determinasi (R^2)

Uji Koefisien Determinasi digunakan untuk mengukur seberapa besar kemampuan variabel independen dalam menjelaskan variasi variabel dependennya. Berikut adalah hasil perhitungan koefisien determinasi yang ditunjukkan pada nilai *adjusted R-Square* :

Tabel 8. Hasil Uji Koefisien Determinasi

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	,884 ^a	,781	,775	,02064	1,808

Sumber: Data Sekunder yang diolah, 2014

Pada tabel 8 menunjukkan bahwa nilai koefisien determinasi yang ditunjukkan dari nilai *adjusted R²* sebesar 0,775. Hal ini berarti bahwa 77,5% variasi indeks pengungkapan aset tetap dapat dijelaskan secara signifikan oleh variabel independen yang digunakan dalam penelitian ini yaitu IDH, variabel interaksi IDH*IFRS1, IDH*IFRS2 dan dikontrol oleh SIZE, LnSCALEDDB, ROA, LnLEV. Sedangkan sisanya sebesar 22,5%

indeks pengungkapan aset tetap dapat dijelaskan oleh variabel lainnya di luar model.

Uji Signifikansi Simultan (Uji Statistik F)

Uji signifikansi simultan (uji statistik F) digunakan untuk menguji apakah model regresi yang digunakan sudah tepat atau tidak (*goodness of fit*). Hasil digunakan dalam uji statistik F adalah sebagai berikut :

Tabel 8. Hasil Uji Signifikansi Simultan (Uji Statistik F)

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.	
1	Regression	,483	9	,054	125,877	,000 ^b
	Residual	,135	317	,000		
	Total	,618	326			

Sumber: Data Sekunder yang diolah, 2014

Hasil pengolahan data dari tabel di atas menunjukkan bahwa nilai F sebesar 125,877 dengan nilai probabilitas sebesar 0,000 lebih rendah dari 0,05. Hal tersebut berarti bahwa model regresi dalam penelitian ini dapat digunakan.

Pembahasan Hipotesis

Hasil Pengujian Tingkat Komparabilitas

Pengungkapan Aset Tetap

Berdasarkan kedua hasil pengujian hipotesis yang telah diterangkan di atas bahwa nilai signifikansi kedua variabel interaksi (0,000 dan 0,000) lebih kecil dari 0,05 dan nilai koefisien variabel interaksi yang semakin negatif dari tahun ke tahun ($IDH*IFRS1 = -3,735$ dan $IDH*IFRS2 = -4,721$) maka dengan demikian disimpulkan bahwa **Hipotesis diterima**.

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa hasil uji variabel interaksi antara indeks pengungkapan awal aset tetap perusahaan dengan periode penerapan IFRS tahun pertama dan periode penerapan IFRS tahun kedua memiliki pengaruh yang signifikan negatif terhadap tingkat pengungkapan aset tetap. Hasil ini menunjukkan bahwa seiring berjalannya penerapan konvergensi IFRS ke dalam PSAK terbaru, perbedaan tingkat pengungkapan aset tetap pada laporan keuangan perusahaan semakin berkurang.

Alasan mendasar atas hal ini yang pertama adalah, dengan PSAK terbaru

konvergensi IFRS, perusahaan semakin dituntut untuk mengungkapkan informasi yang lebih luas sesuai dengan persyaratan yang diwajibkan dalam standar akuntansi di Indonesia terbaru. Kedua, walaupun perusahaan dituntut untuk mengungkapkan informasi yang lebih luas, namun seiring berjalannya waktu, perusahaan semakin memahami apa yang diinginkan oleh IFRS. Sehingga, dengan PSAK terbaru konvergensi IFRS, perbedaan laporan keuangan antar perusahaan semakin kecil. Hal ini yang kemudian membuat laporan keuangan konvergensi IFRS semakin dapat dibandingkan.

KESIMPULAN DAN SARAN

Dari hasil analisis data dan pembahasan pada bab sebelumnya dapat diambil kesimpulan bahwa hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa variabel interaksi antara indeks pengungkapan awal aset tetap perusahaan (IDH) dengan periode penerapan IFRS tahun pertama (IFRS1) dan periode penerapan IFRS tahun kedua (IFRS2) memiliki pengaruh yang signifikan negatif terhadap tingkat pengungkapan aset tetap. Hal ini menunjukkan bahwa komparabilitas pengungkapan aset tetap pada laporan keuangan perusahaan menjadi semakin kecil seiring berlakunya konvergensi IFRS dari waktu ke waktu.

Oleh para penyusunnya, IASB, IFRS dirancang untuk menjadi standar

akuntansi yang berlaku secara global. Akibatnya IFRS menjadi lebih fleksibel dan memberi keleluasaan pada akuntan untuk menggunakan pertimbangan profesional (*professional judgement*). Hal inilah yang menjadi kekhawatiran bahwa dengan IFRS justru akan mempersulit komparabilitas laporan keuangan dan menyuburkan manipulasi laporan keuangan. Penelitian ini telah membuktikan bahwa kekhawatiran akan berkurangnya tingkat keterbandingan (*comparability*) sebagai dampak berubahnya PSAK konvergensi IFRS yang kini bersifat *principle-based* tidak terbukti.

Penelitian ini memiliki keterbatasan-keterbatasan diantaranya penelitian ini hanya berfokus pada penerapan IFRS dan hubungannya dengan komparabilitas pengungkapan aset tetap (PSAK No.16) saja. Sehingga hasil penelitian kurang mencerminkan penerapan IFRS dan pengaruhnya terhadap laporan keuangan secara keseluruhan.

Penggunaan instrumen Checklist Pengungkapan Aset Tetap hanya dengan menggunakan *Ernst&Young IFRS Presentation and Disclosure Checklist* yang disesuaikan dengan PSAK yang berlaku di Indonesia. *Checklist* yang digunakan ini belum tentu menjadi *checklist* yang terbaik.

Teknis pengukuran variabel pengungkapan aset tetap yang diukur menggunakan indeks pengungkapan aset tetap

mengacu pada *checklist* yang telah ditetapkan tersebut dilakukan berdasarkan interpretasi subjektif peneliti sendiri, sehingga setiap orang belum tentu memiliki penilaian yang sama. Dan saat ini penelitian hanya dilakukan dalam dua periode awal penerapan konvergensi IFRS saja, sehingga hasil penelitian di periode selanjutnya belum tentu sama.

Berdasarkan keterbatasan yang diperoleh dalam penelitian ini, maka diajukan saran-saran bagi penelitian selanjutnya adalah sebagai berikut :

1. Perluasan objek penelitian dengan meneliti elemen laporan keuangan secara keseluruhan, tidak hanya berfokus pada PSAK No.16: Aset Tetap dan dapat menggunakan sampel perusahaan yang lebih luas lagi sehingga hasilnya lebih dapat digeneralisasikan.
2. Dalam mengukur variabel pengungkapan aset tetap dapat dilakukan dengan melibatkan lebih dari satu orang, untuk meminimalisasi unsur subjektifitas dalam proses interpretasi disclosure checklist.
3. Untuk mengidentifikasi item-item pengungkapan dapat menggunakan checklist berdasarkan peraturan yang berlaku lainnya atau dapat mengembangkan sendiri. Sebab checklist yang berbeda dapat memberikan hasil penilaian yang

berbeda pula. Hal ini dapat digunakan untuk menguji konsistensi hasil penelitian dalam skripsi ini.

4. Penggunaan periode penelitian yang lebih panjang di tahun yang akan datang, sehingga hasil penelitian lebih akurat.

DAFTAR PUSTAKA

- Bapepam LK. 2010. *Siaran Pers*.<http://bapepam.go.id>. Diakses tanggal 6 Desember 2013.
- Barth, M.E, R. Wayne, M. Landsman, and C.W. Lang. 2012. Are IFRS-based and US GAAP- based accounting amounts comparable? *Journal of Accounting and Economics* 54 (1): 68–93.
- Choi, Frederick D.S., Carol Ann Frost, Garry K Meek. 1999. *International Accounting*. 3th edition. United States: Prentice Hall International.
- Christensen, H.B., L. Hail and C. Leuz. 2012. Mandatory IFRS reporting and changes in enforcement. *Chicago Booth Research Paper*.
- Cormier,D., M. Magnan and B. Van Velthoven. 2005. Environmental disclosure quality in large German companies: economic incentives, public pressures or institutional conditions? *European Accounting Review* 14 (1): 3-39.
- Dewan Standar Akuntansi Keuangan. 2013. *Standar Akuntansi Keuangan Per 1 Juni 2012*. Jakarta: Ikatan Akuntan Indonesia.
- DiMaggio, P. and W. W. Powell. 1983. The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review* 48 (2): 147-160.
- Diyanti, Ferry. 2010. Mekanisme Good Corporate Governance, Karakteristik Perusahaan dan Mandatory Disclosure: Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di BEI. *Publikasi Ilmiah Program Magister Sains Akuntansi*. Fakultas Ekonomi Universitas Brawijaya.
- Einhorn, E, and A. Ziv. 2008. Intertemporal dynamics of corporate voluntary disclosures. *Journal of Accounting Research* 46 (3): 567.
- Ernst&Young. 2010. *Practical Guide to IFRS Streamlining the Annual Report*.
- Francis, J. and D. Wang. 2008. The joint effect of investor protection and Big 4 audits on earnings quality around the world. *Contemporary Accounting Research* 25 (1): 157- 191.
- Gamayuni, Rindu Rika. 2009. Perkembangan Standar Akuntansi Keuangan Indonesia Menuju International Financial Reporting Standards. *Jurnal Ilmiah Berkala Enam Bulanan* 14 (2).
- Ghozali, Imam .2009. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS19*. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro
- Lambert, R., C. Leuz and R.E. Verrecchia. 2007. Accounting Information, Disclosure and The Cost of Capital. *Journal of Accounting Research* 45: 385-420.
- Li, S., 2008, “Does Mandatory Adoption of International Accounting Standards Reduce the Cost of Equity Capital?” *Working Papers*, University of Southern California.

- Martani, Dwi, Sylvia Veronica NPS, Ratna Wardhani, Aria Farahmita, dan Edward Tanujaya. 2012. *Akuntansi Keuangan Menengah Berbasis PSAK*. Jakarta: Salemba Empat
- Narsa, I Made. 2007. "Struktur Meta Teori Akuntansi Keuangan (Sebuah Telaah dan Perbandingan antara FASB dan IASC)." *Jurnal Akuntansi dan Keuangan* 9(2): 43-51.
- Riyanto, Bambang. 1998. *Dasar-Dasar Pembelajaran Perusahaan*, Yogyakarta : Yayasan Badan Penerbit Gajah Mada.
- Situmorang, Marni A.S. (2011). *Transisi Menuju IFRS Dan Dampaknya Terhadap Laporan Keuangan* (skripsi): FE UNDIP Semarang
- Vergauwe, Skrålan and A. Gaeremynck. 2013. *Disclosure Comparability Under IFRS*. <http://ssrn.com/abstract=2282593>. Diakses tanggal 29 Nopember 2013.